



Confiance et coopération entre le contrôleur de gestion et les managers: une relation réciproque

Ali Jedidi

Enseignant – Doctorant à l'ISCAE – Tunisie

aljedidi@gmail.com

Wafa Khlif

Professeur, Toulouse Business School – Campus Barcelone – LIGUE

wafa.khlif@esec.es

Résumé :

Alors que divers contributions considèrent que les interactions entre le contrôleur de gestion et les managers peuvent être conflictuelles, d'autres chercheurs plaident en faveur d'une relation de coopération entre ces deux groupes d'acteurs. Cette coopération peut être liée à un certains nombre de facteurs notamment la confiance. C'est dans cette perspective que s'inscrit notre article qui cherche à étudier, d'une part, l'objet et la fréquence de la coopération entre le contrôleur de gestion et les managers et d'autre part d'examiner le lien entre la confiance et la coopération. Pour ce faire, une enquête menée auprès des contrôleurs de gestion et des managers est présentée. Les résultats mettent en exergue une relation réciproque entre la confiance et la coopération : un minimum de confiance est nécessaire pour coopérer et une coopération renforce la confiance.

Abstract:

When some papers are used to considering that interactions between management controller and managers may be a source of problems, others researchers defend the cooperation relationship between these two groups of actors. This cooperation can be related to some factors particular the trust. Based on this viewpoint, the article endeavors to study the subject and the frequency of cooperation between management controller and managers on one hand, and to examine the tie between trust and cooperation. In order to do this, a survey conducted about management controllers and managers is presented. The results have enabled us to emphasize a reciprocal relationship between trust and cooperation: the least little bit of trust is necessary to cooperate and the cooperation relationship reinforces trust.

Mots clés : contrôleur de gestion, managers, coopération, confiance

Keywords: management controller, managers, cooperation, trust

Introduction

L'analyse des travaux qui traitent la relation entre les fonctionnels et les opérationnels et plus particulièrement les contrôleurs de gestion et les managers met en évidence deux approches différentes : l'approche conflictuelle (Belkaoui, 1989) et l'approche coopérative (Mintzberg, 1973 ; Bollecker, 2003 a).

Les contrôleurs de gestion et les managers peuvent avoir une relation conflictuelle en raison des activités des premiers pouvant soustraire une partie des seconds. En effet, l'incompatibilité entre les objectifs des contrôleurs de gestion (le développement de la standardisation du travail pour guider le manager à raisonner dans le sens l'objectif de l'entreprise et non pas dans le sens de son objectif personnel) et ceux des managers (s'affranchir de ces contraintes) n'est pas donc de nature à améliorer les relations entre ces acteurs. Néanmoins, les intérêts individuels de chacun d'entre eux peuvent rencontrer également des points de convergence. En effet, le fort désir d'occuper une position plus valorisante dans l'entreprise peut conduire les contrôleurs de gestion dans une situation de dépendance vis-à-vis des managers. Cette dépendance n'est toutefois pas unilatérale, étant donné que ces derniers peuvent faire appel aux contrôleurs de gestion soit pour profiter de leur expérience et connaissances, soit pour montrer publiquement que leurs choix découlent d'un processus rationnel (Bollecker, 2003 b).

Une telle interdépendance peut inviter donc les contrôleurs de gestion et les managers à coopérer. Néanmoins, cette coopération n'est pas liée uniquement à l'interdépendance des intérêts mais probablement à un certain nombre de facteurs notamment la confiance. Selon Ferrin, Bligh et Kohles (2008), pour coopérer, un minimum de confiance est indispensable. Certains autres auteurs (comme Gambetta, 1988) partagent l'idée selon laquelle la coopération précède la confiance et non l'inverse.

L'ensemble de ces observations conduit à conclure que les auteurs sont désaccord sur le sens de la relation entre la confiance et la coopération. Dès lors, si l'on veut mieux comprendre et expliquer cette relation, il y a lieu de se référer au caractère dynamique de la confiance selon lequel, elle se crée, se développe et s'estompe. C'est dans cette ligne de pensée que s'inscrit notre article dans lequel nous essayons de faire ressortir la relation confiance – coopération entre le contrôleur de gestion et les managers

Cette communication poursuit un double objectif. Il s'agit d'abord d'étudier l'objet et la fréquence de la coopération entre le contrôleur de gestion et les managers puis ensuite d'examiner le lien entre la confiance et la coopération.

Le présent papier de recherche est organisé comme suit : la première et la deuxième section sont consacrées à la présentation du cadre conceptuel et théorique de la relation entre le contrôleur de gestion et les managers. Les choix méthodologiques sont exposés dans la troisième section. La quatrième section présente et discute les résultats empiriques.

1. La relation entre le contrôleur de gestion et les managers

L'analyse des travaux qui traitent la relation entre le contrôleur de gestion et les managers met en évidence deux courants opposés sur cette thématique : le premier courant montre que les interactions entre ces deux groupes d'acteurs sont conflictuelles alors que le second regroupe les auteurs qui plaident en faveur d'une relation de coopération. Mais n'y a-t-il pas des niveaux intermédiaires : ni conflit pur, ni coopération pure ?

1.1.Fondement théorique : Théorie de l'unité active

Face à l'équilibre mécanique de choses et d'objets inertes de l'approche néoclassique, François Perroux (1975) développe une nouvelle théorie de l'interdépendance et de l'équilibration globale selon laquelle les individus ne sont pas des sujets inertes mais plutôt des unités actives ayant la capacité de créer et modifier leur propre milieu. Perroux (1981) écrit « *L'agent est une organisation et une individualité ; il vit en société et il décide, c'est-à-dire combine ses variables-moyens et ses variables-objectifs selon son information et ses potentialités, en recourant à sa mémoire pour former son projet* ». Il refuse ainsi l'idée selon laquelle les individus sont considérés comme annihilés réduits au néant et assimilés à des caisses enregistreuses des prix lesquels entraînent des réactions automatiques. Dans sa théorie, Perroux considère que chaque individu est porteur d'une énergie capable de modifier dans une zone spécifiée son milieu composé d'objets et d'agents. Cette énergie dépend de certaines variables culturelles, individuelles ou interpersonnelles. Les agents sont différents, ils n'ont ni le même patrimoine culturel, ni le même patrimoine génétique. L'énergie que déploie l'agent (contrôleur de gestion ou manager) à son unité (fonction ou service) ayant une dimension et structurée dans un ensemble (entreprise). Grâce à son unité, l'agent est capable de modifier son entourage c'est-à-dire le comportement des unités avec lesquelles il est en relation. En ce

sens, Perroux écrit « *La relation sociale entre des agents pour la disposition de choses comptabilisables, ne peut être un conflit pur, parce que les destructions qui en résultent diminuent la disponibilité de ces choses. Elle ne peut être une coopération pure, parce que les agents sont individués...et ne peuvent abdiquer tout à fait les intérêts égocentriques* ». Ainsi, Perroux considère le conflit pur et la coopération pure comme deux positions limites qui ne peuvent pas être atteintes puisqu'elles sont incompatibles avec les conditions essentielles qui caractérisent l'agent. Perroux qualifie cette relation par conflit-coopération entre agents.

Cette nouvelle approche procure un fondement scientifique pour appréhender le rôle complexe de la relation sociale en général et de la relation entre contrôleur de gestion et managers en particulier, dans l'entreprise.

1.2.La relation contrôleur de gestion-managers : des tensions à la coopération

La lutte entre professions a fait l'objet de nombreux travaux en particulier dans les recherches en comptabilité, contrôle et audit (Morales et Pezet, 2010). Les contrôleurs de gestion et les managers ne dérogent pas à la règle : si les premiers occupent des services chargés d'apporter des aides en moyens et en conseils aux seconds et/ou de faire que ces derniers respectent certaines règles dans leur domaine, cette double fonction, soutien et contrôle fait naître des rapports conflictuels. Les managers se sentent illégitimement dominés par les contrôleurs de gestion dépourvus à la fois de sens pratique et des responsabilités légitimant cette domination. De leur côté, les contrôleurs de gestion ont tendance à regarder les opérationnels comme des gens sans imagination, qui refusent de suivre de bons conseils (Hofstede, 1977).

La domination des managers par les contrôleurs de gestion s'explique par la standardisation de leur travail. En effet, les contrôleurs de gestion sont souvent amenés à mettre en place des procédures que les opérationnels doivent utiliser (Bollecker, 2003 a). Les systèmes de contrôle de gestion constituent des systèmes bureaucratiques qui conditionnent les comportements des opérationnels en les conduisant à agir dans la perspective d'un cadre réglementaire de manière mécanique. Il s'agit ainsi d'amener le manager à raisonner dans le sens des objectifs de l'entreprise et non plus dans le sens de son objectif personnel.

Cette standardisation du travail n'est pas de nature à favoriser des bonnes relations entre ces deux groupes d'acteurs. Elle confère aux contrôleurs de gestion un pouvoir impersonnel et bureaucratique qui peut susciter des résistances (Gervais, 2000) amplifiées par certaines

stratégies individuelles des managers notamment les stratégies de retrait et de fuite, les stratégies de ritualisme et les stratégies de rébellion.

Néanmoins, la situation de l'interdépendance conduit le contrôleur de gestion et les managers à coopérer (Grasso, 2006). Au fond, chacune de ces parties prenantes aurait besoin de l'autre pour satisfaire ses intérêts individuels. Par ailleurs, pour prouver la valeur tangible de leur système et pour dépasser leur frustration liée au fait qu'ils fournissent les éléments de décision sans pouvoir décider, les contrôleurs de gestion souhaitent s'investir davantage dans le processus de prise de décision (Chiappello, 1990). Le fort désir d'occuper une position plus valorisante dans l'entreprise peut conduire les contrôleurs de gestion dans une situation de dépendance vis-à-vis des managers puisqu'une participation des contrôleurs dans le processus de décision ne peut avoir lieu que si les décideurs acceptent cette intervention. Une telle dépendance peut inviter les contrôleurs de gestion à coopérer avec les managers. Cette dépendance n'est toutefois pas unilatérale. En effet, la nécessité de recourir à l'aide à la décision peut conduire les managers à faire appel aux services des contrôleurs de gestion.

L'analyse des travaux qui traitent la relation entre le contrôleur de gestion et les managers montre que la situation n'est pas aussi dramatique qu'il paraît. En effet, depuis plus de dix ans, plusieurs travaux (Jordan, 1998, Durand, 2006, Bollecker et Niglis, 2009) notent et/ou recommandent un travail coopératif renforcé entre le contrôleur de gestion et les managers en matière d'élaboration de budget, de suivi des réalisations et des études ponctuelles.

La coopération implique ainsi une certaine interdépendance et donc une complémentarité entre les individus qui ne pourraient travailler les uns sans les autres. En effet, l'atteinte de l'objectif de l'un (contrôleur de gestion) conduit les autres individus (managers) à atteindre leurs buts. Dameron (2004) qualifie cette dimension de la coopération par complémentaire puisqu'elle est fondée sur une rationalité calculatoire et un partage de ressources complémentaires. Les acteurs n'acceptent de coopérer que si cette coopération leur permet d'accéder à des ressources complémentaires à celles qu'ils détiennent. Cette coopération ne s'exerce donc que dans le cadre d'un jeu donnant – donnant (Crozier et Freidberg, 1977), d'où l'interdépendance des intérêts individuels.

Le travail conjoint entre le contrôleur de gestion et les managers peut ne pas être liée uniquement à la complémentarité mais aussi à une rationalité identitaire et une communauté de valeurs et d'objectifs. D'après cette perspective communautaire de la coopération, les individus coopèrent pour défendre et préserver la communauté de leurs croyances (Dameron,

2004). Selon les théories de l'identité sociale, le comportement s'explique par le sentiment d'appartenance et de reconnaissance de l'individu au sein d'un collectif informel.

Niveau d'analyse	Dimensions	Fondements
Coopération entre le contrôleur de gestion et les managers	Coopération complémentaire	Théorie de l'analyse stratégique (Crozier et Friedberg, 1977).
	Coopération communautaire	Théorie de l'identité sociale (Tyler, 1999).

Tableau 1 : Niveau d'analyse, dimensions et fondements théoriques de la coopération

Certes, l'interdépendance et la rationalité identitaire permettent de comprendre la relation entre le contrôleur de gestion les managers, néanmoins, celle-ci n'est pas liée uniquement aux objectifs qu'ils poursuivent ou à la communauté qu'ils défendent mais probablement à un certain nombre de contingences notamment la confiance. C'est dans cette ligne de pensée que s'inscrit notre article.

Alors que plusieurs auteurs (Bollecker, 2003a ; Durand, 2006) montrent qu'un minimum de confiance est nécessaire pour développer une relation de coopération entre le contrôleur de gestion et les managers, certains autres estiment que la confiance est le produit psychologique de la dynamique des relations coopératives.

2. La confiance et la coopération : une relation dynamique

En se basant sur le caractère dynamique de la confiance, nous présentons dans ce qui suit la relation entre cette dernière et la coopération.

2.1. La confiance, un facteur déterminant de la coopération

Le comportement humain dans les organisations est souvent affecté par la confiance qui joue un rôle essentiel, notamment dans la coopération entre les acteurs comme le confirme un courant important de la littérature (Deutsch, 1958, Axelrod, 1984 ; Gambetta, 1988 ; Mc Allister, 1994 ; Ferrin, Bligh et Kohles, 2008).

En sociologie, la confiance est perçue comme une importante ressource sociale qui facilite la coopération et permet une meilleure coordination des interactions (Mayer & *al.*, 1995). Elle apparaît comme un véritable ciment de la relation sociale et comme le socle de la coopération.

Les théories sociales considèrent depuis longtemps le phénomène de confiance comme un élément essentiel de tout échange. Alvarez (2001) confirme cette idée et précise que lorsqu'il

Il y a confiance mutuelle, les partenaires partagent plus de l'information qu'ils détiennent. Alors que l'absence de confiance constitue une contrainte principale à l'échange et au partage des informations.

Partons de ces analyses, on peut soulever de façon implicite, la relation existant entre la confiance et la coopération entre les contrôleurs de gestion et les managers. En effet, les décideurs et notamment, les managers se fient aux sources d'informations auxquelles ils font confiance, notamment aux individus. Les managers ne coopèrent, donc, avec les hommes d'études, à savoir les contrôleurs de gestion que s'ils font confiance à ces derniers. Les travaux de Bollecker (2009) et de Durand (2006) confirment cette idée et montrent que la relation le contrôleur de gestion et les managers est largement marquée par un climat de confiance. Toutefois, la confiance entre contrôlé et contrôleur est difficile à atteindre, puisque le contrôle tend à être vécu par les managers comme l'expression d'une défiance. Ainsi, le contrôleur de gestion ne puisse instaurer un climat de confiance avec les managers que s'il fait preuve notamment de beaucoup de compréhension et de diplomatie et surtout d'éviter de rapporter systématiquement les dysfonctionnements, observés au niveau opérationnel, à la direction générale (Segal, 1991). Ainsi, la décision de coopération s'appuie sur les qualités connues chez les contrôleurs de gestion tels que la réputation et la compétence.

Cette première forme de confiance se base essentiellement sur la cognition puisqu'elle est précédée d'un calcul. Néanmoins, elle demeure fragile étant donné que tout manquement peut la diminuer jusqu'à voir même l'éliminer.

La confiance cognitive (cognition based-trust) se base sur des croyances individuelles concernant le sérieux (dependability) et la fiabilité (reliability) de l'autre partie. Elle se fonde ainsi sur les connaissances disponibles ou plus exactement sur ce qu'on considère comme de « bonnes raisons » (Mc Allister, 1995).

Une lecture plus approfondie nous permet d'apercevoir que la formes cognitive (Lewis et Weigert, 1985), de compétence (Sako, 1991), technique (Bidault et Jarillo, 1995), calculée (Williamson, 1993), fragile (Ring, 1996), fondée sur le calcul (Allouche et Amman, 1998 ; Rousseau et al., 1998) présentent de nombreuses similitudes avec la confiance cognitive de Mc Allister (1995).

D'autres chercheurs ne s'intéressent pas aux formes de la confiance mais plutôt aux facettes de celle-ci. Néanmoins, une lecture plus approfondie des diverses facettes de la confiance envisagées par la littérature, permet d'établir un lien entre les formes de la confiance et les

facettes de celle-ci. En effet, il semblerait que les dimensions compétences (Mishra, 1996 ; Butler, 1991), discrétion (Butler, 1991), cohérence, respect des engagements (Whitener et al., 1998 ; Cummings et Bromiley, 1996) et dissuasion (Shapiro et al. 1992) relèveraient davantage de la confiance cognitive de Mc Allister (1995).

2.2. La confiance, une conséquence directe de la coopération

Selon Gambetta (1988), la confiance doit découler de la coopération et non l'inverse. Ainsi, la coopération peut favoriser, de son côté, le développement d'une confiance basée sur une progression dans l'investissement émotionnel. Smith, Carroll et Ashford (1995) définit la coopération comme le processus par lequel des individus, des groupes et des organisations travaillent ensemble, interagissent et entrent en relation dont le but d'un gain ou bénéfice mutuel. En ce sens, le travail conjoint, les interactions et la communication peuvent permettre au manager d'observer le comportement du contrôleur de gestion dans une multitude de situations. Ainsi, la coopération fournit un environnement favorable à l'amélioration et au développement d'une confiance fondée sur les émotions. Ce type de confiance nécessite des interactions très fréquentes entre les individus (Lewis et Weigert, 1985).

En ce sens, une progression dans l'investissement émotionnel est nécessaire pour passer d'une composante à l'autre. En effet, la confiance est, au départ, de nature cognitive, puis suite à un investissement relationnel plus important (Mc Allister, 1995), la confiance se métamorphose pour devenir affective.

La confiance affective (affect based-trust) se fonde sur le souci et la préoccupation interpersonnelle. Les individus engagés dans des relations de confiance réalisant des investissements émotionnels, se préoccupent du bien être des partenaires et croient que ces sentiments sont réciproques. Les émotions constituent ainsi une base de la confiance.

La forme émotionnelle de la confiance proposée par Lewis et Weigert (1985), la forme morale identifiée par Bidault et Jarillo (1996) ou Rousseau et al. (1998) se rapprochent en quelque sorte à la confiance affective de Mc Allister (1995).

Une lecture approfondie des travaux qui s'intéressent aux facettes de la confiance permet de montrer que les facettes intégrité, ouverture d'esprit (Butler, 1991 ; Clark et Payne, 1997), soutien (Mishra, 1996 ; Whitener et al., 1998) ou même bienveillance (Rempel, Holmes et Zanna, 1985 ; Butler, 1991) présentent de nombreuses similitudes avec la confiance affective de Mc Allister (1995).

Globalement, on peut ainsi regrouper l'ensemble des dimensions de la confiance en deux grandes composantes : cognitive et affective

Confiance cognitive	Confiance affective
- Compétence	- Intégrité
- Discrétion	- Ouverture d'esprit
- Cohérence	- Justice
- Respect des promesses	- Disponibilité
	- Bienveillance

Tableau 2 : Les deux grandes composantes de la confiance (Mc Allister, 1995)

3. Méthodologie :

Parce que « *le chercheur par ses interprétations des données se fait une représentation la plus proche possible de la façon dont les acteurs perçoivent eux même la réalité* » (Mbengue et Vandangeon-Derumez, 2005), nous avons adopté une démarche empirique interprétative. Cette dernière nous permet de comprendre la relation entre la confiance et la coopération entre le contrôleur de gestion et les managers in situ. L'étude de cas nous semble l'outil de collecte le plus en ligne avec notre objectif.

Le cas étudié est une filiale d'un groupe tunisien spécialisé dans la fabrication des produits céramiques et sanitaires. Pour collecter les données nous nous adressons principalement aux contrôleurs de gestion et aux managers.

La collecte des données répond au principe de triangulation des données, fondatrice de la validité de construit d'une recherche (Hlady-Rispal 2002). Les données proviennent de trois sources différentes, détaillées ci-après : l'observation non-participante, l'entretien semi-directif centré et les documents internes.

La méthode de l'observation nous a permis de partager le quotidien des contrôleurs de gestion et des managers (déjeuner, pauses café, réunions...) et ainsi de collecter des données difficilement appréhendables par l'entretien ou le recueil des documents. Le volume des données recueillies par l'observation est de 28 observations d'une journée au cours de la période du 01 juillet 2009 au 26 Août 2009 faisant l'objet d'un journal¹ de recherche. Ce dernier consolide l'ensemble des notes traduisant les éléments objectifs des observations (réunions : objets et personnes présentes ; appels téléphoniques et e-mails reçus et émis par le contrôleur de gestion et les personnes rencontrées).

¹ favorisant la cohérence interne de l'étude (Mucchielli, 1996).

Parallèlement, nous avons mené 15 entretiens allant de 40 mn à 1 heure 15 mn, avec une durée moyenne de 55 mn, correspondant à 13 h 45 mn d'enregistrement.

Le traitement des ces données a été mené en deux étapes successives : l'analyse de contenu thématique des entretiens puis l'analyse transversale de l'ensemble des documents.

4. Résultats de l'étude empirique

4.1. Description du cas

Notre échantillon est construit autour de 15 entretiens menés au niveau d'une filiale d'un groupe tunisien spécialisé dans la fabrication des produits céramiques et sanitaires. La description de la société étudiée ainsi que des personnes interviewées est présentée ci après.

4.1.1. Informations sur la société

Forme juridique	Société anonyme
Secteur	Industries des matériaux de construction céramique et verre
Capital	21.000.000 DT
Effectif	730 personnes
Chiffre d'affaires (2008)	47.781.000 DT
Spécialité	Fabrication des produits céramiques et sanitaires (carreaux de faïence, grès et baignoires)
Position concurrentielle	Elle est le leader de la fabrication et la commercialisation de carreaux en céramique pour le revêtement mural et sol (faïence, et grès dans la masse en porcelaine) et d'articles sanitaires (baignoires en fonte, baignoires en acrylique).

Tableau 3 : Informations sur la société étudiée

4.1.2. Informations sur les personnes interviewées

Dans un contexte culturel à fort degré de masculinité, les contrôleurs de gestion entretiennent des relations avec des managers de profil différent. Alors que les managers opérationnels (responsables de production) sont moins formés (niveau secondaire), plus âgés (40 – 45 ans) et plus expérimentés (11 - 20 ans) que le contrôleur de gestion, la majorité des managers fonctionnels présentent des similitudes avec ce dernier au niveau de la formation (Bac + 4), de l'âge (30 – 40) et de l'expérience (3 – 8 ans).

4.2. Coopération entre le contrôleur de gestion et les managers

4.2.1. Objets et fréquence de la coopération

La préparation du budget, le suivi des réalisations, le calcul des coûts de revient et les études ponctuelles constituent les objets principaux des rencontres entre le contrôleur de gestion et

les managers. Néanmoins, le travail en coopération avec l'ensemble des managers d'une part et sur le terrain d'autre part, n'était pas la situation la plus répandue.

- Préparation du budget annuel :

La préparation du budget fait l'objet d'un travail conjoint entre le contrôleur de gestion et les responsables des différents services. Cette situation a été confirmée par certains managers notamment le responsable du service marketing qui participe aussi à la mensualisation du budget. Néanmoins, cette situation a été réfutée par certains autres managers tels que le directeur commercial local et les responsables de production.

En effet, le directeur commercial local nouvellement recruté dans ce poste critique le niveau faible de travail conjoint avec le contrôleur de gestion dans l'élaboration du budget et la fixation des objectifs et projette d'améliorer cette situation.

Les hommes de terrain et plus précisément les responsables des unités de production restent éloignés de la préparation et la mensualisation du budget. Ces tâches sont généralement établies par le contrôleur de gestion en coopération avec le directeur technique.

On peut considérer cette situation problématique, dans la mesure où les opérationnels sont les mieux placés pour prévoir leurs activités et fixer les objectifs.

« Je propose ainsi que la direction générale me permette de participer à la fixation des objectifs surtout que le contrôleur de gestion possède une vision globale de la société alors que les responsables connaissent en détails leurs services » (Responsable de production).

La non participation des opérationnels à l'élaboration du budget, oblige ces derniers à atteindre des objectifs qu'ils n'ont pas eux-mêmes fixés. Ainsi, le suivi des résultats fera ressortir de façon répétitive des écarts que les opérationnels doivent expliquer. Les opérationnels se sentent alors illégitimement dominés par les contrôleurs de gestion dépourvus des connaissances techniques justifiant cette domination.

- Suivi des réalisations :

Qu'il s'agisse d'un suivi formel ou informel des réalisations, le travail coopératif entre le contrôleur de gestion et les managers n'était pas la situation la plus répandue. Cette coopération est très fortement remarquée avec les responsables opérationnels, particulièrement avec les chefs de production des deux principaux produits de la société (grès et faïence).

Le suivi des réalisations dans le cadre des réunions fait l'objet d'un rapport d'activité qui intègre un ensemble d'indicateurs formalisés sur des objectifs précédemment définis. Les indicateurs fréquemment mesurés sont essentiellement des indicateurs de volume (quantité), de niveau de coût, de qualité (taux de déchet) et de personnel.

La coopération entre le contrôleur de gestion et les responsables de production est particulièrement remarquée dans les phases actives d'explication et de préparation des actions correctives.

La fréquence des rencontres concernant le suivi des réalisations des unités opérationnelles est élevée et non régulière. Même si le rythme mensuel reste le plus répandu, les réunions de suivi se déclenchent au moment où le cas le nécessite. Le suivi quotidien des activités des opérationnels permet au contrôleur de gestion de demander de ces derniers loin des réunions, des explications des écarts dégagés dans les rapports d'activité. Dans cette perspective, la phase active d'explication des écarts est très fortement développée par rapport aux autres phases du processus de suivi des résultats.

En effet, le contrôleur de gestion concentre son travail de suivi sur les activités des opérationnels de production des deux plus importants produits de la société (faïence et grès) alors que les activités des autres responsables de production (fonte, acrylique et décors) ne font pas l'objet d'une analyse. Cette situation peut être justifiée par l'orientation de la direction plutôt vers la production de carreaux de faïence et de grès que des baignoires. Sur un site de 80 000 m², la société produit environs 6 millions m² de carreaux céramique et de grès par an contre 120 000 produits de salle de bain. Ceci explique en quelque sorte le niveau important de coopération entre le contrôleur de gestion et les responsables de production de ces deux principaux produits surtout dans les phases d'explication et de préparation des actions correctives.

A l'analyse des pratiques observées, il ressort un certain nombre de besoins d'amélioration concernant essentiellement l'analyse des activités de la totalité des managers (directeurs des sites et responsables opérationnels) étant donné que la coopération est une expression conventionnellement positive. En ce sens, Bernoux (1999) considère que l'absence de coopération est l'une des raisons les plus importantes de coûts qui grèvent très lourdement les budgets des entreprises.

Convaincu de l'importance du travail conjoint dans la société, le directeur commercial lui-même annonce des projets d'amélioration tant en ce qui concerne la fixation des objectifs qu'au niveau du suivi des réalisations.

- Calcul du coût de revient :

Le travail conjoint entre le contrôleur de gestion et les managers est facilement observable au niveau de la détermination du coût de revient.

Lors du lancement d'un nouveau produit, le directeur du service « recherche et développement » fournit au contrôleur de gestion une fiche technique lui permettant de calculer son coût de revient afin de juger sa rentabilité.

Cette fiche technique sera rapprochée ensuite à la réalité à travers un travail coopératif avec les producteurs.

- Etudes ponctuelles à la demande :

L'étude de certains dossiers spécifiques a fait l'objet des rencontres fréquentes entre le contrôleur de gestion et les managers. Ces derniers ont recours au contrôleur de gestion pour exploiter les études que ce dernier met à leur disposition afin de décider dans les meilleures conditions. Néanmoins, la relation entre le contrôleur de gestion et les responsables commerciaux (local et export) n'était pas la situation la plus recherchée.

Le directeur comptable reconnaît l'importance du contrôle de gestion dans sa fonction par l'exploitation des études et des données déposées sur le système et par le recours au contrôleur de gestion pour avoir les informations indisponibles.

Parallèlement, le travail conjoint entre le contrôleur de gestion et le responsable d'achat se manifeste essentiellement lorsqu'il s'agit d'un achat non standard relatif à un nouveau produit ou d'un achat stratégique.

Avant l'engagement de la société dans un achat de matière première nécessaire à la production d'un nouveau produit, le responsable d'achat fournit au contrôleur de gestion le coût d'achat de cette matière afin de calculer le coût de revient et juger la rentabilité de ce produit.

Dans le même ordre d'idées, le travail en coopération avec le contrôleur de gestion concerne également la validation de certains achats stratégiques tels que l'achat des emballages (carton) au près d'un concurrent. Un choix rationnel conduit le responsable d'achat à choisir le fournisseur concurrent qui propose le meilleur prix alors que cette décision engage la société

dans une relation de dépendance vis-à-vis du concurrent direct. En ce sens, le responsable d'achat fait recours au contrôleur de gestion pour lui transmettre cette affaire stratégique afin de décider en collaboration avec le directeur général cet achat.

La coopération entre le contrôleur de gestion et le service commercial se manifeste particulièrement dans l'exploitation des études de marché effectuées par le contrôleur de gestion et la pratique des actions commerciales telles que les campagnes de promotions. En effet, le contrôleur de gestion et les responsables commerciaux se rencontrent dans le cadre d'une réunion pour discuter certaines pratiques commerciales telles que la détermination des prix de vente et la fixation des taux des remises pour certains marchés surtout que le contrôleur de gestion est l'unique connaisseur du coût de revient.

Néanmoins, la coopération entre le contrôleur de gestion et les responsables commerciaux est sous-jacent à une insuffisance qui demeure tout de même très marquée concernant la domination du contrôleur de gestion dans la fixation des prix de vente et des taux des remises.

Dans cette perspective, les responsables commerciaux dénoncent cette situation et proposent de participer d'une manière plus effective au calcul des marges et aux des actions commerciales. Ils ont cherché souvent à minimiser l'influence de contrôleur de gestion sur leur travail par le suivi de certaines stratégies défensives qui consistent à remettre en cause la légitimité des normes. Malgré la pratique de ces actions, les responsables commerciaux n'ont pas obtenu plus d'autonomie même par leur recours à la direction générale.

Pour exprimer cette situation problématique, le responsable commercial export compare le présent contrôleur de gestion avec le précédent et considère qu'il possède plus de pouvoir surtout au niveau de fixation de prix de vente et des actions à mener.

Les autres managers (responsable d'achat et directeur comptable) reconnaissent cette problématique et recommandent au contrôleur de gestion d'être plus diplomate et de résoudre les problèmes amicalement.

« Notre contrôleur de gestion entre beaucoup en conflit avec les autres tel que le service commercial par exemple. Je crois qu'il doit intervenir ou résoudre les problèmes amicalement » (Responsable d'achat).

De façon générale, il paraît essentiel de noter que la coopération pure entre le contrôleur de gestion et les managers est une position limite qui ne peut pas être atteinte comme le suggère la théorie de l'unité active (Perroux, 1975).

4.2.2. *Coopération complémentaire / coopération communautaire*

Les résultats de notre recherche ont mis en évidence une double conception de la coopération : une approche complémentaire et une logique communautaire. L'analyse de contenu thématique montre que la coopération entre le contrôleur de gestion et les managers se génère suite à la congruence des intérêts individuels de ces acteurs. En effet, le contrôleur de gestion est amené à prouver la valeur tangible de son système pour occuper une position plus valorisante dans la société alors que les managers cherchent à développer leurs activités et améliorer leurs processus de prise de décision dans un environnement incertain.

« Il (le contrôleur de gestion) nous aide à améliorer notre qualité de travail et en même temps montre la valeur ajoutée de son service » (Responsable de production grès).

La coopération entre le contrôleur de gestion et les managers est alors à appréhender comme un comportement calculé qui conduit les acteurs à une relation d'interdépendance.

« C'est pour quoi actuellement je cherche toujours à rester ami du contrôleur de gestion parce que j'aurais toujours besoin de lui » (Directeur comptable).

Par cette coopération, les managers peuvent chercher la valeur instrumentale de cet acte d'une part et sa valeur symbolique permettant d'améliorer leur image vis-à-vis de la direction générale, d'autre part.

« Les responsables opérationnels coopèrent avec nous, parce qu'ils cherchent à garder une bonne image aux yeux de la direction générale par la réalisation des bons résultats » (contrôleur de gestion).

L'analyse transversale confirme d'une part les résultats de l'analyse de contenu thématique et révèle d'autre part, l'existence d'une logique communautaire de la coopération. Qu'il s'agisse dans les bureaux, dans les couloirs, ou dans le restaurant, les managers et le directeur audit interne et contrôle de gestion (DAICG) montrent une bonne volonté de travail conjoint. Les résultats de nos observations exposent clairement le rôle des considérations sociales telles que la proximité professionnelle dans le comportement de coopération. En effet, parce que ces deux groupes d'acteurs ont un parcours professionnel commun dans une autre société, ils forment un groupe d'appartenance à l'intérieur même de leur société actuelle. Cela a un grand effet sur leur travail conjoint et leur comportement professionnel. La forme coopérative fondée sur l'appartenance communautaire trouve donc son origine dans le parcours professionnel commun du DAICG et de la majorité des managers.

Le tableau suivant se propose de faire une synthèse des principaux résultats liés à la coopération entre le contrôleur de gestion et les managers.

Acteurs	Niveau de coopération	Contenu	Fréquence	Intensité	Analyse	Interprétation
Contrôleur – responsables commerciaux	Faible	<ul style="list-style-type: none"> - Préparation et mensualisation des budgets - Explication des résultats et proposition des actions correctives - Fixation des prix de vente et des taux de remises 			Contrairement à la théorie selon laquelle les contrôlés cherchent généralement à échapper de tous type de contrôle, les responsables commerciaux refusent la dominance du CG par la pratique de certaines stratégies de rébellion par lesquelles ils n'ont pas refusé toute coopération mais plutôt ont remis en cause cette dominance.	Le soutien de la direction générale au CG accorde à ce dernier un pouvoir impersonnel et bureaucratique qui peut provoquer des résistances de la part des managers. La standardisation du travail des responsables commerciaux enlève à ces derniers leur liberté d'action dans leur service comme ils le souhaiteraient.
Contrôleur – responsables de production (faïence et grès)	Faible	<ul style="list-style-type: none"> - Préparation et mensualisation des budgets 			Les responsables opérationnels ne sont pas intégrés dans la fixation des objectifs et la préparation des budgets. Cette tâche fait l'objet au départ d'une réunion entre le CG et la DG pour déterminer le pré-budget par lequel ils fixent les grandes lignes. Les budgets seront préparés sur la base des propositions des directeurs des différents services.	Les hommes de terrain seront obligés d'atteindre des objectifs qui non pas participé à les déterminer. Cela participe à perturber leur relation avec le CG qui le considère comme prétentieux placé à côté de la DG dont le déplacement vers le terrain touche à sa dignité.
	Elevé	<ul style="list-style-type: none"> - Explication des résultats et proposition des actions correctives - Calcul de coût de revient 	Mensuelle	Réunion formelle	Le suivi des résultats dans le cadre d'une réunion mensuelle s'appuie sur des tableaux de bord dotés d'indicateurs sociaux, de volume, de coût et de qualité. Loin des réunions, le CG demande des explications lors de suivi quotidien	Malgré qu'ils soient obligés d'expliquer des écarts dégagés par rapport à des objectifs dont la fixation n'a pas fait l'objet de leur participation, les responsables de production reconnaissent l'importance de cette étape dans le processus d'apprentissage. Le suivi quotidien des activités constitue un moyen de partage de connaissances, de se compléter et donc de réaliser un apprentissage.
Contrôleur – responsables de production (fonte, acrylique et décors)	Faible	<ul style="list-style-type: none"> - Préparation et mensualisation des budgets - Explication des résultats et proposition des actions correctives 			L'explication des résultats et la proposition des actions correctives ne font pas l'objet de réunion. Le CG se limite à demander des explications par téléphone si le cas le nécessite.	Le CG concentre son travail conjoint avec les responsables de production de faïence et grès, les 2 plus principaux produits de la société. La coopération est discriminante, elle dépend de

						l'importance de la fonction.
	Elevé	- Calcul de coût de revient	irrégulière	informelle		
	Faible	- Préparation et mensualisation des budgets				
Contrôleur – responsable des achats	Elevé	- Validation des achats non standards - Validation des achats stratégiques	Irrégulière	formelle	Avant l'engagement de la société dans des achats surtout non standards et stratégiques, le responsable des achats communique le coût d'achat au CG pour calculer le coût de revient des produits et juger leur rentabilité	La démarche de contrôle est de type « top down », dans lequel peu d'autonomie est laissée aux managers. L'espace de liberté est toujours déterminé de manière formelle au préalable par la direction générale (interdiction de signature et validation de la majorité des actions par le CG).
Contrôleur – directeur comptable	Elevé	- Valorisation des stocks - Exploitation des études élaborées par le contrôleur de gestion dans la préparation des états financiers	Mensuelle Irrégulière (plusieurs fois / mois)	informelle informelle	Le directeur comptable recourt souvent au CG pour garantir une comptabilité générale mensuelle, rapide et fiable qui permet de produire une information financière globale et pertinente.	La reconnaissance, par les managers, de la réalité des services fournis par le CG favorise une coopération volontaire.
Contrôleur – directeur « recherche et développement »	Elevé	- Calcul de coût de revient	irrégulière	formelle	Les rencontres sont fréquentes surtout lors de lancement d'un nouveau produit ou d'un produit spécifique.	Bien formé et expérimenté, le directeur « recherche et développement » reconnaît le rôle proactif joué par le CG avant l'engagement de la société dans la production.

Tableau 4 : La coopération entre le contrôleur de gestion et les managers

4.3. La confiance et la coopération

Suite à nos entretiens, nous avons classé les managers en deux grands groupes différents :

- Les managers qui excluent la confiance des relations professionnelles en général et de la relation avec le contrôleur de gestion en particulier ;
- Les managers qui trouvent que la confiance est réciproque, cognitive et revêt un caractère dynamique.

4.3.1. Méfiance / confiance cognitive

La confiance entre le contrôleur de gestion et les managers (responsable marketing, directeur comptable) se manifeste d'une manière remarquable dans le cas étudié, néanmoins, certains managers (responsables commerciaux) excluent la confiance interpersonnelle du domaine professionnel. Ces derniers considèrent que l'absence de confiance n'influence pas le climat de travail, l'essentiel pour eux est de respecter les procédures de travail. Ceci est justifié par l'usage fréquent de l'ERP qui leur permettant d'échanger les informations sans avoir recours aux rencontres périodiques.

D'autres managers (responsable de stock) sont plutôt méfiants vis-à-vis du contrôleur de gestion dans la mesure où ils cherchent à se protéger contre les critiques proposées par ce dernier lors de suivi des réalisations. Selon Sheppard et Sherman (1998), la méfiance est l'attente que l'autre ne va pas agir avec bienveillance ou qu'il est incapable. Le responsable de stock ainsi que certains autres managers gardent leurs propres rapports d'activité pour pouvoir justifier les défaillances dégagées par le contrôleur de gestion.

« Il faut éliminer la confiance au contrôleur de gestion, c'est pourquoi qu'il faut toujours garder tes propres rapports pour justifier les défaillances et te protéger » (responsable de stock).

Malgré ce constat pessimiste, le contexte social n'est pas dramatique qu'il n'y paraît. Certains autres managers font confiance au contrôleur de gestion. Cette confiance est ancrée dans une base cognitive s'appuyant sur des caractéristiques objectives telles que la compétence et le respect des promesses. Le responsable marketing ne fait confiance au contrôleur de gestion que si ce dernier prouve sa compétence.

« Je ne fais confiance au contrôleur de gestion qu'à condition qu'il m'aide dans mon travail et il me propose des solutions » (responsable marketing).

Ainsi cette relation de confiance est conditionnelle, elle est précédée d'un calcul, mais sans identité commune forte, elle demeure fragile puisqu'une fois instaurée, chaque manquement peut la diminuer, jusqu'à éventuellement l'éliminer.

4.3.2. Confiance et coopération : une approche dynamique

La confiance entre le contrôleur de gestion et les managers est un processus dynamique s'inscrivant dans le temps où, au fur et à mesure de la relation, chacun observe le comportement de l'autre et en tire une appréciation qui le conduit à consolider ou à réduire sa confiance.

« C'est en fonction du travail et du temps. Au cours du temps, tu peux observer le comportement du contrôleur de gestion avec les autres responsables et tu peux encore juger si les décisions prises ont donné leurs fruits. Dans ce cas, tu peux accorder, développer ou diminuer ta confiance » (directeur comptable).

Le premier niveau de confiance basée essentiellement sur la compétence est nécessaire pour l'élaboration d'une relation de coopération entre ces deux groupes d'acteurs. Plusieurs chercheurs sont quasi parfaitement d'accord sur le fait que la confiance est le facteur le plus déterminant de la coopération. Suite à cette confiance, les managers procèdent volontairement à travailler conjointement avec le contrôleur de gestion en lui demandant par exemple s'ils ont dépassé les normes et quelles décisions doivent ils prendre.

« Le responsable ne donne confiance au contrôleur de gestion qu'à condition qu'il lui prouve l'utilité et la nécessité du contrôle de gestion par les analyses et les recommandations. Une fois, le responsable a accordé sa confiance au contrôleur de gestion, il cherchera plus à coopérer et à travailler conjointement » (contrôleur de gestion).

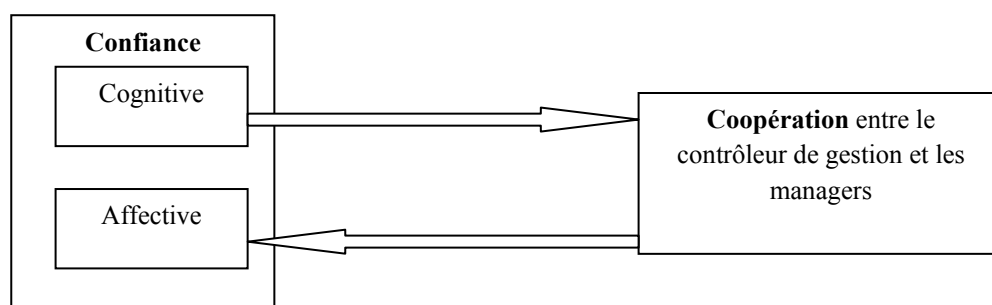
Le travail conjoint, les interactions et la communication entre le contrôleur de gestion et les managers peuvent permettre d'observer le comportement de l'autre dans une multitude de situations ce qui leur permettent de favoriser, maintenir ou réduire leur confiance. Ainsi, la coopération peut fournir un environnement favorable au développement de la confiance pour toucher même la dimension de discrétion qui signifie la capacité à garder pour soi des confidences.

« Je crois que plus on travaille ensemble plus notre relation se consolide et notre confiance se développe. Par exemple, il peut compter plus sur moi, il peut me confier des données confidentielles. Si nous n'avons pas cette confiance mutuelle dans les compétences et dans la

personne, nous ne travaillerons jamais de cette manière et nous n'échangerons jamais des données secrètes et confidentielles » (directeur comptable).

Ainsi, la confiance mutuelle est d'une part le déterminant et d'autre part la conséquence directe de la coopération entre le contrôleur de gestion et les managers. Néanmoins, cette confiance n'exclut pas le contrôle et le suivi des réalisations par le contrôleur de gestion.

« Je leur fais confiance, bien sur, mais ça n'exclut pas le fait que je peux les contrôler, détecter des écarts et les signaler » (Directeur audit interne et contrôle de gestion).



Graphique 1 : la confiance et la coopération entre le contrôleur de gestion et les managers : une relation dynamique

Le tableau suivant dresse les principaux résultats liés aux caractéristiques de la confiance et sa relation avec la coopération entre le contrôleur de gestion et les managers.

Acteurs	Déterminants	Confiance / méfiance	Conséquences	Interprétations
Contrôleur de gestion – responsable commercial « local »	Niveau faible de rencontres	Méfiance	Niveau faible de travail conjoint	L'exploitation d'un système intégré (ERP) réduit les contacts mutuels qui mettent à la disposition des managers des informations permettant de les aider à prédire le comportement futur du contrôleur de gestion
Contrôleur de gestion – responsable commercial « export »	Réputation d'honnêteté	Méfiance	Augmentation de l'occurrence des conflits	Le responsable commercial « export » sera plus apte à s'engager avec le contrôleur de gestion et donc de lui faire confiance si ce dernier bénéficie d'une réputation d'honnêteté. Avoir une réputation d'une personne honnête est l'actif favorable permettant d'améliorer les relations interpersonnelles.
Contrôleur de gestion – responsable production « Grès »	Capacité de travail en groupe	Confiance réciproque	Travail conjoint	La capacité de travail en équipe et l'intérêt pour les relations interpersonnelles sont autant d'éléments clés pour la création d'un climat de confiance et de travail conjoint entre les acteurs.
Contrôleur de gestion – responsable achat	Réputation de compétence	Confiance cognitive	Travail conjoint	Avoir la réputation d'un contrôleur de gestion compétent favorise l'engagement des managers dans des relations de confiance dépassant certains freins notamment ceux relatifs à sa personnalité.
Contrôleur de gestion – directeur comptable	Réputation de compétence	Cognitive	- Facilite le transfert des connaissances - Contacts fréquents	La confiance revêt un caractère dynamique, elle change au cours du temps, se crée, se développe et peut disparaître voir même réapparaître. Plusieurs facteurs peuvent interagir pour créer, développer ou réduire la confiance entre les acteurs. Tout d'abord, une confiance cognitive basée essentiellement sur une réputation de compétence apparaît comme la clé du succès de la relation, facilite l'échange d'informations et induit à une fréquence élevée de rencontres. Toutefois, elle demeure fragile puisqu'une fois créée, chaque manquement peut la réduire voir même l'éliminer.
	Rencontres fréquentes	Affective	Développement de la confiance	Difficile à construire, la confiance affective correspond à une relation très spécifique qui nécessite des interactions très fréquentes entre le contrôleur de gestion et les managers. Elle est associée à un investissement de temps et d'émotions permettant d'atteindre le haut niveau de confiance.
Contrôleur de gestion – responsable marketing	Image de contrôleur de gestion	Cognitive	Climat favorable de travail conjoint	Il importe que le contrôleur de gestion prenne soin de son image véhiculée. Les contrôleurs de gestion souffrent de l'image négative du contrôle assimilé à la surveillance qui nuit à toute relation interpersonnelle. Toutefois, le contrôleur de gestion conseiller s'articule plus autour de compétences relationnelles notamment de communication permettant de développer la confiance interpersonnelle et facilitant le règlement des conflits et l'alignement des perceptions et des attentes.
Contrôleur de gestion – responsable de stock	Propension à faire confiance	Méfiance	Niveau faible de travail conjoint	La propension à faire confiance est une variable liée à la personnalité traduisant une tendance générale à croire en autrui. Le responsable de stock présente une tendance générale à être méfiant même vis-à-vis de ses frères. L'essentiel pour lui est de respecter des procédures de travail.

Tableau 5 : La confiance entre le contrôleur de gestion et les managers : déterminants et conséquences

Conclusion

Contrairement aux approches selon lesquelles les relations interpersonnelles entre le contrôleur de gestion et les managers sont soit conflictuelles soit de coopération, cette contribution montre, en se basant sur la théorie de l'unité active (Perroux, 1975) que ces relations ne sont pas purement conflictuelles ou purement coopératives. Cette situation est constatée dans un climat de travail marqué par la confiance qui revêt un caractère dynamique. La réputation, la compétence et l'image du contrôleur de gestion semblent, jouer un rôle déterminant dans la création d'un tel climat alors que les rencontres et les contacts fréquents participent au développement de cette confiance.

A l'instar de toute recherche, les résultats de notre contribution sont à relativiser. En effet, l'implication des contrôleurs de gestion et des managers dans une relation de coopération n'est pas liée uniquement à l'émergence d'un climat de confiance mais certainement à un autre nombre de contingences structurelles (rattachement hiérarchique, soutien de la direction générale), culturelles (valeurs de l'entreprise, culture nationale) et individuelles (profil du contrôleur de gestion et des managers). Bien entendu, la présentation de ces conditions ne prétend pas à l'exhaustivité puisque « déterminer les facteurs de coopération est un vaste chantier » (Capul, 1998). L'ensemble de ces remarques fait naître le besoin de mener d'autres études complémentaires permettant de procéder à une contextualisation plus forte de la relation entre le contrôleur de gestion et les managers.

Les résultats de cette contribution impliquent également des points d'interrogation sur les manières dont les futurs collaborateurs de la direction de contrôle de gestion sont formés. Ainsi, il faudra certainement veiller à intégrer d'autant plus dans le cursus spécialisé en contrôle de gestion des modules de formation spécifiques à la sociologie, à la psychologie et à la pédagogie.

Bibliographie

- Allouche, J., Amann, B. (1998), La confiance : une explication des performances des entreprises familiales, *Economies et Sociétés*, série *Sciences de gestion*, n° 8-9.
- Alvarez, F. (2001), Le rôle de la confiance dans l'échange de l'information, Thèse de doctorat, Paris : Université Paris Dauphine.
- Axelrod, R. (1984), *Donnant-Donnant, Théorie du comportement coopératif*, Editions Odile Jacob.
- Bernoux, P. (1999), La coopération dans les organisations, colloque GREFIGE, 21-23 octobre.
- Belkaoui, A. (1989), *Behaviorial accounting*, Quorum Books.
- Bidault, F., Jarillo J. C. (1995), La confiance dans les transactions économiques, in *Confiance, Entreprise et Société*, (Bidault, F. et al.), Editions ESKA.
- Bollecker, M., Niglis, P. (2009), L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : une étude du rôle des contrôleurs de gestion, *Comptabilité – Contrôle – Audit*, 15 (1) : 133-158
- Bollecker, M. (2003 a), La dimension sociologique du contrôle de gestion par l'analyse des relations de coopération entre contrôleurs de gestion et responsables opérationnels, GREGOR, IAE de PARIS, Panthéon Sorbonne.
- Bollecker, M. (2003 b), *Les contrôleurs de gestion : l'histoire et les conditions d'exercice de la profession*, L'Harmattan.
- Butler, J.K. (1991), Toward understanding and measuring conditions of trust: evolution of a conditions of trust inventory, *Journal of Management*, 17: 643-663.
- Capul J.Y. (1998), De nouvelles formes d'organisation pour l'entreprise. Des organisations transversales à la coopération dans l'entreprise, *Cahiers français* : 57- 65.
- Clark, M.C., Payne R.L. (1997), The nature and structure of worker's trust in management, *Journal of Organizational Behavior*, 18: 205-224
- Crozier, M., Friedberg, E. (1977), *L'acteur et le système*, Paris : Seuil
- Cummings, L.L., Bromiley, P. (1996), The Organizational Trust Inventory (OTI): development and validation, in *Trust in Organisations: Frontiers of Theory and Research*, (sous la dir. De Kramer, R.M., T.R. Tyler), Sage, Thousand Oaks, CA: 302-330.
- Dameron, S. (2004), Opportunisme ou besoin d'appartenance ? La dualité coopérative dans le cas d'équipes projet, *Management*, 7 (3) : 137-160.
- Deutsch, M. (1958), Trust and suspicion, *Journal of Conflict Resolution*, 2: 265-279.
- Durand, X. (2006), Les relations interpersonnelles contrôleur de gestion-opérationnels, source d'efficacité organisationnelle, *Actes de la journée d'étude et de rencontres*, Aix-en-provence : 79-91.
- Ferrin, D. L., Bligh, M. C., Kohles, J. C. (2008). It takes two to tango: An interdependence analysis of the spiraling of perceived trustworthiness and cooperation in interpersonal and intergroup relationships. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*.

- Gambetta, D. (1988), Can we trust trust ?, in *Trust : Making and Breaking Cooperative Relations* (sous la dir. de Gambetta, D.), Basil Blackwell, NY : 213-235.
- Grasso, L.P. (2006), Barriers to lean accounting, *Cost Management*, mars/avril: 6-19.
- Hlady-Rispal M. (2002), *La méthode des cas : Application à la recherche en gestion*, De Boeck Université.
- Lewis, D.J., Weigert, A. (1985), Trust as a social reality, *Social Forces*, 63: 967-985.
- Mayer, R. C., Davis, J. H., Schoorman, F. D., (1995), An integrative model of organizational trust, *Academy of Management Review*, 20 (3): 709-734
- Mbengue A., Vandangeon-Derumez I. (2005), Positions épistémologiques et outils de recherche en management stratégique, *Actes de l'AIMS*.
- Mc Allister, D. (1995), Affect and Cognition Based Trust as Foundations for Interpersonal Cooperation in Organizations, *Academy of Management Journal*, 38 (1): 24-59.
- Mintzberg, H. (1973), *Le manager au quotidien*, Les Editions d'Organisation.
- Mishra, A.K. (1996), Organizational responses to crisis: the centrality of trust, in *Trust in Organisations: Frontiers of Theory and Research*, (sous la dir. De Kramer, R.M., Tyler, T.R.) Sage, Thousand Oaks, CA: 261-287.
- Morales, J., Pezet, A. (2010), Les contrôleurs de gestion « médiateurs » de la financiarisation. Etude ethnographique d'une entreprise de l'industrie aéronautique, *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 16 (1) : 101-132
- Mucchielli, A. (1996), *Dictionnaire des méthodes qualitatives en sciences humaines et sociales*, Armand Colin.
- Perroux, F. (1981), *Pour une philosophie du nouveau développement*, Paris, Aubier, Les presses de l'UNESCO.
- Perroux, F. (1975), *Unités actives et mathématiques nouvelles. Révision de la théorie de l'équilibre économique général*, Paris, Dunod.
- Rempel, J.K., Holmes, J. G., Zanna, M.P. (1985), Trust in close relationships, *Journal of Personality and Social Psychology*, 49: 95-112.
- Ring, P. S. (1996), Fragile and Resilient Trust and their roles in Economics exchange, *Business & Society*, 35 (2):148-175.
- Ring P.S., Van de Ven, A. (1992), Structuring cooperative relationship between organizations, *Strategic Management Journal*, 13: 483-498.
- Rousseau, D. M., Sitkin, S. B., Burt, R. S., Camerer, C. (1998), Not so different after all: a cross-discipline of trust, *Academy of Management Review*, 23: 393-404.
- Sako, M. (1991). The role of "Trust" in Japanese Buyer-Supplier Relationships, *Ricerche Economica*, XLV, 2-3: 375-399.
- Segal, J.P. (1991), Peut-on vaincre les résistances au contrôle de gestion en France ?, *Revue Française de Gestion*, Janvier-Février : 72-81.

Sheppard, B.H., Sherman, D.M. (1998). The grammars of trust: A model and general implications. *Academy of Management Review*, 23, (3): 422-437.

Smith, K., Carroll, S., Ashford, S. (1995), Intra - and interorganizational cooperation: toward a research agenda, *Academy of Management Journal*, 38 (1): 7-23.

Williamson, O.E. (1993), Calculativeness, trust, and economic organization, *Journal of Law and Economics*, 36: 453-486.

Whitener, E.M., Brodt, S. E., Korsgaard, M.A., Werner, J.M. (1998), « Managers as initiators of trust: an exchange relationship framework for understanding managerial trustworthy behavior », *Academy of Management Review*, 23: 513-530.